



ANALYSE DE LA LITTERATURE SUR L'ABC ET PROPOSITION D'UNE TAXINOMIE

Simon Alcouffe, Pierre Mévellec

► To cite this version:

Simon Alcouffe, Pierre Mévellec. ANALYSE DE LA LITTERATURE SUR L'ABC ET PROPOSITION D'UNE TAXINOMIE. Comptabilités et innovation, May 2012, France. pp.cd-rom. hal-00936600

HAL Id: hal-00936600

<https://hal.science/hal-00936600>

Submitted on 27 Jan 2014

HAL is a multi-disciplinary open access archive for the deposit and dissemination of scientific research documents, whether they are published or not. The documents may come from teaching and research institutions in France or abroad, or from public or private research centers.

L'archive ouverte pluridisciplinaire **HAL**, est destinée au dépôt et à la diffusion de documents scientifiques de niveau recherche, publiés ou non, émanant des établissements d'enseignement et de recherche français ou étrangers, des laboratoires publics ou privés.

ANALYSE DE LA LITTÉRATURE SUR L'ABC ET PROPOSITION D'UNE TAXINOMIE

Simon ALCOUFFE, Professeur, Université de Toulouse : Toulouse Business School,
s.alcouffe@esc-toulouse.fr

Pierre MEVELLEC, Professeur Emérite, Université de Nantes, pierre.mevellec@univ-
nantes.fr

Résumé : L'objectif de cet article est double. Nous partons d'une revue de la littérature académique sur l'adoption de l'ABC pour en souligner les principaux problèmes et faire le constat que l'ABC y est presque exclusivement considéré comme un système unique (une « boîte noire »). Nous proposons ensuite une taxinomie des systèmes ABC et cherchons à montrer en quoi la distinction entre plusieurs types de systèmes ABC permettrait de faire avancer la recherche sur l'adoption de l'ABC.
Mots clés : méthode ABC, adoption, taxinomie.

Abstract: The aim of this paper is twofold. We start with a review of the academic literature on Activity-Based Costing adoption so as to identify its main problems and limits and to underline the fact that ABC is almost always considered as a single universal system (a "black box"). Then, we propose a taxonomy of ABC systems and we try to demonstrate how the distinction between several different types of ABC systems would contribute to the literature on its adoption.
Key words: Activity-Based Costing, adoption, taxonomy.

Introduction

Avec maintenant une vingtaine d'années de recul, les recherches sur l'adoption de l'ABC font apparaître un paradoxe, appelé par certains le « paradoxe de l'ABC » (Gosselin 2007, Kennedy et Affleck-Graves 2001). Ce paradoxe repose sur la constatation selon laquelle l'ABC rencontre beaucoup de difficultés dans sa mise en œuvre en entreprises alors qu'elle est présentée dans la littérature comme une méthode ayant de nombreux avantages et qu'elle fait maintenant partie de la « doctrine » diffusée par les manuels de comptabilité de gestion (Jones et Dugdale 2002, Granlund et Lukka 1998). Ces difficultés rencontrées par l'ABC sur le terrain se traduisent notamment par des taux d'adoption relativement faibles (Innes et al. 2000) et de nombreux cas d'abandon de la méthode après son adoption (Malmi 1997). Gosselin (2007, p. 642) résume ce paradoxe de l'ABC en ces termes : « *En dépit du contexte favorable à l'adoption et la mise en place de l'ABC et ceci alors même que l'ABC existe depuis au moins 20 ans, différentes études montrent que le processus de diffusion de l'ABC n'a pas été aussi intense que l'on pouvait prévoir. C'est ce que l'on nomme le paradoxe ABC [...]* Ce paradoxe reste toujours inexpliqué ». A ce paradoxe, vient s'ajouter le caractère peu cumulatif (voire contradictoire) des résultats de la recherche académique sur l'adoption de l'ABC (Alcouffe 2004). Finalement, il semble régner une certaine confusion au sein de la communauté académique sur ce qu'est exactement l'ABC (Alcouffe et Malleret 2004, Gosselin 2007).

L'objectif de cet article est double. Partant d'une revue de la littérature académique sur l'adoption de l'ABC pour en souligner les principaux problèmes et faire le constat que l'ABC y est presque exclusivement considéré comme un système unique (une « boîte noire »), il s'agit 1) de proposer une taxinomie des systèmes ABC et 2) de montrer en quoi la distinction entre plusieurs types de systèmes ABC permettrait de résoudre certains des problèmes identifiés précédemment, et par là-même de faire avancer la recherche sur l'adoption de l'ABC. Il se peut également que le fait de distinguer différents types de systèmes ABC soit une réponse au paradoxe de l'ABC identifié ci-dessus. En effet, l'une des explications à ce paradoxe avancées par Kennedy et Affleck-Graves (2001, p. 22) est que l'ABC ne conviendrait pas à toutes les entreprises. Nous pensons que cette explication mérite d'être explorée plus en profondeur à l'aide de notre taxinomie de systèmes ABC. En adoptant un point de vue contingent, l'explication deviendrait alors la suivante : « tous les types d'ABC ne conviennent pas à toutes les entreprises », ou en d'autres termes, « certains types d'ABC conviennent mieux à certains types d'entreprises ».

Notre recherche peut être qualifiée de « fondamentale » de type « conceptuel », telle que définie dans la typologie de Lukka et Granlund (2002, p. 175) : « *la recherche conceptuelle est une sous-catégorie de recherche sur l'ABC plutôt rare. Dans ce type de recherche l'objectif est typiquement de clarifier le concept d'ABC et de cartographier des similitudes et des différences structurelles de l'ABC au regard de pratiques déjà existantes.* » L'objectif de ce type de recherches est d'analyser les études antérieures de manière compréhensive et synthétique afin de présenter les connaissances d'une manière nouvelle et plus claire. Les recherches de ce type sont plutôt rares en ce qui concerne l'ABC, en témoigne le recensement effectué par Lukka et Granlund (2002) qui n'en liste que trois : Boons et al. (1992), Innes et Mitchell (1990) et Israelsen (1994). On peut d'ailleurs s'interroger devant le faible nombre de recherches de ce type. Est-ce que cela veut dire que l'on sait déjà avec précision ce qu'est l'ABC ? Ce n'est pas notre avis. Nous pensons au contraire que le peu de recherches consacrées et donc le peu de réponses apportées à la question « qu'est-ce que l'ABC ? » est l'une des explications principales aux limites et problèmes rencontrés dans les autres types de recherche fondamentale sur l'ABC, notamment dans les études statistiques.

Cet article est structuré en cinq parties. La première partie est consacrée à une revue critique de la littérature académique sur l'adoption de l'ABC. La seconde partie propose un recensement des briques de base de tous les systèmes ABC (le code génétique). La troisième partie souligne les divergences entre les différents systèmes pouvant être mis en place en entreprise (les variations dans le code génétique). Dans la quatrième partie nous présentons une taxinomie de huit systèmes ABC et dans la cinquième partie nous montrons en quoi l'utilisation de cette taxinomie permettrait de résoudre certains problèmes rencontrés jusqu'ici dans la recherche sur l'adoption de l'ABC.

1 Synthèse des recherches sur l'adoption de l'ABC

Il existe déjà plusieurs revues de la littérature académique sur l'ABC (Bjørnenak et Mitchell 2002, Gosselin 2007, Lukka et Granlund 2002) mais chacune d'elle poursuit des objectifs propres et différents des nôtres. Bjørnenak et Mitchell (2002) cherchent par exemple à comprendre comment de nouvelles techniques de comptabilité de gestion comme l'ABC

émergent, se développent et sont disséminées à travers leur communication dans les journaux académiques et professionnelles. Leur revue de la littérature constitue ainsi une étude bibliographique en elle-même : la littérature sur l'ABC est l'objet même de leur recherche.

Lukka et Granlund (2002) prennent comme exemple illustratif la littérature sur l'ABC afin d'examiner les structures de communication entre académiques de la comptabilité de gestion. Selon eux, il est possible de distinguer trois genres de recherche différents sur l'ABC : la recherche « conseil » (*consulting research*), la recherche « critique » (*critical research*) et la recherche « fondamentale » (*basic research*). La recherche « conseil » se caractérise par une forte praticabilité, des preuves empiriques occasionnelles de type étude de cas et un style globalement prescriptif et propagandiste. Johnson et Kaplan (1987) et Cooper et Kaplan (1988) sont deux exemples représentatifs de ce type de recherche. Comme le précisent Lukka et Granlund (2002), le statut scientifique de ce type de recherche peut largement être questionné. C'est pour cette raison que nous ne reviendrons pas dessus dans notre propre revue de la littérature sur l'adoption de l'ABC. En revanche, nous nous servirons de cette littérature dans notre recensement des briques de base de l'ABC et de la variété des systèmes mis en œuvre. La recherche « critique » prend en quelque sorte le contrepied de la recherche conseil. L'ABC y est vu comme un instrument de pouvoir et de domination utilisé pour maintenir un certain statu quo dans la société en général. Ezzamel et al. (1990) et Yuthas et Tinker (1994) sont deux exemples de ce type de recherche. Comme le notent Lukka et Granlund (2002, p. 180). De même que pour la recherche conseil, nous ne reviendrons pas sur la recherche critique sur l'ABC dans notre propre revue de littérature.

Dans la recherche « fondamentale », l'ABC est pris comme un phénomène donné et sert d'objet de recherche. La recherche fondamentale sur l'ABC cherche à en analyser la nature, le fonctionnement, les effets et la diffusion. Contrairement aux types de recherche « conseil » et « critique », les auteurs de recherches fondamentales sur l'ABC tendent à maintenir une position neutre par rapport à leur objet de recherche : ils ne cherchent ni à « vendre » ni à « critiquer » l'ABC. Les modes de recherche employés dans la recherche fondamentale sont divers et incluent l'analyse conceptuelle et la clarification des notions ABC, l'analyse mathématique des interrelations des systèmes ABC, l'analyse des solutions ABC pratiques fondées sur les études de cas et les questionnaires ainsi que l'étude de la vitesse et de l'étendue de son adoption. Lukka et Granlund (2002) subdivisent la recherche fondamentale sur l'ABC en se fondant sur les méthodes de recherche employées. Ils distinguent ainsi quatre sous-catégories : les recherches conceptuelles, les modélisations mathématiques, les études statistiques et les études de cas.

Notre revue de la littérature académique sur l'ABC porte donc essentiellement sur les recherches de type fondamental tel qu'il est défini par Lukka et Granlund (2002). Mais contrairement à ces deux auteurs qui subdivisent ce courant de recherche en fonction du type de méthode utilisée, nous avons choisi de structurer notre revue de la littérature en fonction des questions de recherche explorées. Cette façon d'organiser la littérature nous semble plus appropriée à l'objectif que nous poursuivons. Il nous sera en effet plus facile dans la suite de l'article de démontrer en quoi le fait de distinguer plusieurs types d'ABC permettrait de faire avancer la recherche fondamentale sur l'ABC en résolvant certains problèmes rencontrés dans les recherches antérieures. Nous avons ainsi identifié deux grandes questions qui parcourent la recherche académique sur l'ABC : 1) Quel est le taux d'adoption de l'ABC ? ; 2) Quels sont les déterminants de l'adoption de l'ABC et de son succès ? Comme nous allons le voir ci-

dessous, quelle que soit la question à laquelle une recherche tente de répondre, il est très rare que différents types d'ABC soit distingués.

1.1 Recherches sur le taux d'adoption de l'ABC

De nombreuses recherches ont été conduites depuis le début des années 1990 pour déterminer le taux d'adoption de l'ABC dans différents pays. Dans une revue de la littérature antérieure, Gosselin a par exemple identifié pas moins de 25 recherches de ce type (Gosselin 2007). Si les premières recherches menées se contentaient de déterminer le taux d'adoption de l'ABC, les recherches plus récentes tentent également d'expliquer le taux d'adoption obtenu. Le tableau 1 ci-dessous présente les caractéristiques des principales recherches sur le taux d'adoption de l'ABC publiées dans des revues académiques.

Insérer le tableau 1 ici

Le point commun de l'ensemble de ces recherches, à l'exception de trois d'entre elles (Baird et al. 2004, Drury et Tayles 2005, Al-Omiri et Drury 2007) est que la variable expliquée - l'adoption de l'ABC - est opérationnalisée toujours de la même façon binaire (oui/non) et sans jamais reconnaître l'existence possible de différents types de systèmes ABC. Les entreprises répondant aux enquêtes se voient demandées si elles ont adopté l'ABC ou non. Toutes celles qui répondent « oui » sont considérées comme faisant partie d'un groupe homogène, sans que des distinctions soient établies au niveau des systèmes ABC qu'elles ont adoptés. Pourtant, différents auteurs montrent que les répondants aux questionnaires de diffusion n'entendent pas forcément la même chose par « ABC » (Baird et al., 2004, Gosselin 1997). Comme le souligne Gosselin, il n'y a pas de définition unique de l'ABC : « Le concept de l'ABC n'est pas clairement défini dans la plupart des sondages. Ainsi, il est possible qu'une certaine confusion règne sur ce que l'ABC est vraiment » (Gosselin 2007, p. 656).

La recherche de Baird et al. (2004) illustre bien toute la confusion qu'il peut y avoir autour de la définition de la variable dépendante « taux d'adoption de l'ABC ». Leur effort de distinguer trois niveaux d'ABC est louable mais ce faisant, ils obtiennent un taux d'adoption de chacun de ces trois niveaux qui oscillent autour des 95% puisque seulement environ 5% des répondants ont déclaré ne pas du tout utiliser aucun des trois niveaux d'ABC distingués !

Les deux dernières recherches en date identifiées dans le tableau 1 ci-dessus (Drury et Tayles 2005, Al-Omiri et Drury 2007) sont particulièrement intéressantes car elles se démarquent des autres par leur volonté de distinguer l'adoption de différents types de systèmes de calcul des coûts, notamment du point de vue du degré de complexité de celui-ci. Néanmoins, les auteurs n'y distinguent pas différents types de systèmes ABC. Ils opposent en fait les systèmes de type ABC, sans en distinguer plusieurs, considérés comme « complexes », aux autres systèmes de calcul de coûts, considérés comme moins complexes. En outre, la notion de complexité qui est utilisée est envisagée uniquement d'un point de vue quantitatif : un système de calcul de coûts sera considéré d'autant plus complexe qu'il utilise un nombre élevé de regroupement de coûts (*cost pools*) et de clés de répartition (*second-stage cost drivers*). Cette vision quantitative de la complexité amène ainsi Drury et Tayles (2005) à considérer qu'un système ABC doit nécessairement comporter plus de X regroupement de coûts et plus d'Y clés de répartition. Or, si la plupart des systèmes ABC mis en œuvre dans les entreprises correspondent sans doute à ces critères, rien en théorie n'oblige le concepteur

d'un tel système à respecter ces critères à la lettre¹. Mévellec (1994) montre par exemple que dans une optique de recherche de la précision dans le calcul, l'augmentation du nombre d'inducteurs n'est pas forcément la solution.

Ainsi se pose la question de ce qu'est « vraiment » un système ABC. Les recherches de Drury et Tayles (2005) et Al-Omiri et Drury (2007) ont le mérite de proposer une opérationnalisation de l'ABC afin de pouvoir vérifier si les répondants à leur enquête par questionnaire correspondent bien aux critères définis. La vision purement quantitative de cette opérationnalisation est néanmoins discutable. Nous verrons plus loin dans cet article que nous proposons de distinguer différents types de systèmes ABC, non pas sur la base d'une mesure quantitative du nombre de regroupements de coûts ou de clés de répartitions, mais plutôt sur une base qualitative mesurant la nature de ces paramètres.

En l'absence de distinction faite entre différents types possibles d'ABC, les recherches académiques sur le taux d'adoption de cette innovation souffrent d'un certain nombre de limites dont certaines sont susceptibles d'expliquer au moins en partie le paradoxe de l'ABC dont nous parlions en introduction de cet article. Nous avons identifié quatre grandes limites :

1. La première limite est que l'on mesure le taux d'adoption de tous les systèmes ABC réunis, sans distinction. Ceci revient à mesurer le taux d'adoption d'une boîte noire appelée « ABC » sans savoir ce qu'il y a dedans, c'est-à-dire sans en connaître les paramètres de conception et de mise en œuvre ;
2. La variable dépendante « adoption de l'ABC » n'étant jamais définie, à l'exception des recherches de Drury et Tayles (2005) et Al-Omiri et Drury (2007), il est probable que certains répondants aux enquêtes disent utiliser un système ABC alors que leur système de calcul de coûts ne ressemble pas du tout à un système ABC quelle qu'en soit la définition que l'on en adopte (voir par ex. Bright et al. 1992, p. 201) ;
3. Comme la variable dépendante n'est pas clairement définie, les comparaisons d'une recherche à l'autre sont difficiles à faire, voire impossible ;
4. On ne sait pas toujours à quel niveau organisationnel l'ABC est mise en place : est-ce au niveau de l'entreprise dans sa globalité (dans ce cas de quel type d'entreprise s'agit-il : groupe, entreprise indépendante, etc.), au niveau d'une filiale ou d'une business unit, d'une usine ? Ici se pose la question du périmètre d'analyse des coûts inclut dans le système ABC.

Au final, comme le reconnaissent Drury et Tayles (2005, p. 78) dans la discussion de leurs résultats : « *Pour obtenir une meilleure compréhension de la sophistication des systèmes ABC, des études de cas, impliquant plusieurs entreprises et précisant la nature du système de coûts et les facteurs qui influencent sa sophistication serait une approche plus productive [que les enquêtes]* ».

¹ Les résultats obtenus par Bjørnenak (1997) sont d'ailleurs en contradiction avec le raisonnement de Drury et Tayles (2005). En effet, les répondants à l'enquête de Bjørnenak ne présentent aucune différence statistiquement significative en termes de nombre de regroupements de coûts et de bases d'allocation, qu'ils aient adopté l'ABC ou non (Bjørnenak 1997, p. 10).

1.2 Recherches sur les facteurs d'adoption de l'ABC et de son succès

Ce type de recherches s'intéresse aux facteurs contextuels et organisationnels qui ont une influence sur l'adoption de l'ABC et/ou son succès. Etrangement, il n'y a pas d'étude, à notre connaissance, qui cherche à répondre aux deux questions à la fois. Parmi les facteurs dont l'influence sur l'adoption de l'ABC a été étudiée, on peut citer l'intensité concurrentielle, l'incertitude de l'environnement, la structure organisationnelle, la diversité des produits, le processus de production, la taille de l'entreprise et le fait que l'entité soit une filiale d'une firme multinationale (cf. tableau 2 ci-dessous). Certaines de ces recherches distinguent plusieurs étapes dans le processus d'adoption et de mise en œuvre de l'ABC et suggèrent que l'influence des facteurs contextuels et organisationnels est différente d'une étape à l'autre du processus (Anderson 1995, Gosselin 1997, Krumwiede 1998). Gosselin (1997) distingue par exemple trois niveaux de ce qu'il appelle le « management des activités » (*Activity Management* ou « AM ») : l'analyse des activités (*Activity Analysis* ou « AA »), l'analyse du coût des activités (*Activity Cost Analysis* ou « ACA »), et l'ABC. Mais ces trois niveaux sont considérés comme trois étapes de complexité progressive dans le processus de mise en œuvre d'un système ABC et non pas comme trois types distincts de systèmes ABC. Ainsi, la mise en œuvre de l'« ACA » nécessite d'avoir mis en œuvre au préalable l'« AA » et la mise en œuvre de l'ABC nécessite celle de l'« ACA ». En fait, Gosselin considère l'« AM » comme une seule et même innovation multi-niveaux.

Insérer le tableau 2 ici

Par ailleurs, les études de Drury et Tayles (2005) et de Al-Omiri et Drury (2007) portent sur les déterminants de la complexité des systèmes de calcul de coûts mis en œuvre en général et non pas uniquement sur les déterminants de l'adoption de l'ABC. Néanmoins, nous les avons incluses dans ce tableau car l'ABC est considérée dans ces deux recherches comme étant à l'extrémité « positive » de l'échelle de la complexité, c'est-à-dire comme faisant partie des systèmes les plus complexes. En outre, Al-Omiri et Drury (2007) utilisent quatre mesures différentes de la variable dépendante « complexité » dont l'une d'elle porte spécifiquement sur l'adoption de l'ABC.

Insérer le tableau 3 ici

Dans sa recherche, Shields (1995) cherche à déterminer l'état d'avancement dans la mise en œuvre des systèmes ABC adoptés par les répondants en leur demandant d'indiquer sur une échelle allant de 1 (aucun travail effectué) à 7 (travail terminé) la quantité de travail effectuée sur quatre dimensions : analyse des activités, calcul du coût des produits, réengineering et mesure de la performance. Par ailleurs, l'auteur mesure le succès de l'adoption de l'ABC en demandant aux répondants d'indiquer, toujours sur une échelle en 7 points, à quel point le projet ABC dans leur entreprise est un succès (moyenne des réponses égale à 4,35).

De leur côté, McGowan et Klammer (1997) envisagent la notion de succès de l'adoption de l'ABC à travers la satisfaction des designers et des utilisateurs du système. Les auteurs opérationnalisent cette variable en demandant aux répondants d'indiquer sur une échelle en 5 points leur degré de satisfaction de la mise en œuvre de l'ABC au sein de leur organisation (moyenne des réponses égale à 3,83). Aucun détail n'est donné par les auteurs quant aux caractéristiques des systèmes ABC mis en place dans les organisations dont sont issus les répondants à leur enquête.

Foster et Swenson (1997) proposent de mesurer le succès de l'adoption de l'ABC de quatre manières différentes et cherchent à identifier les déterminants de chacune de ces quatre conceptions du succès. La première manière consiste à mesurer l'utilisation de l'ABC pour prendre des décisions. La seconde consiste à considérer l'ABC comme un succès uniquement si l'utilisation de celle-ci amène à modifier les décisions qui sont prises. La troisième mesure du succès se base sur les économies de coût et l'accroissement de revenus réalisés suite à l'adoption de l'ABC. Enfin, la quatrième mesure consiste à demander aux managers une évaluation globale de leur perception du succès de l'ABC. Les résultats de cette recherche montrent que le pouvoir explicatif des déterminants du succès de l'adoption de l'ABC est accru lorsque ce succès est mesuré de façon composite, i.e. en prenant en compte les quatre manières différentes décrites ci-dessus.

Finalement, Anderson et Young (1999) mesurent le succès de l'adoption de l'ABC de trois manières différentes, en demandant aux répondants à leur enquête d'évaluer la valeur globale de l'ABC, la précision des informations produites par le système et le degré d'utilisation de ces informations dans leur entité. Les résultats de cette recherche montrent que l'impact de différents facteurs contextuels et organisationnels sur la perception du succès de l'ABC varie selon la dimension du succès considérée.

La première limite, et la plus importante à nos yeux, commune à l'ensemble des recherches sur les déterminants de l'adoption de l'ABC et de son succès est que le type d'ABC mis en œuvre n'est jamais pris en compte. En effet, comme pour les recherches sur le taux d'adoption de l'ABC, la variable dépendante « adoption de l'ABC » est le plus souvent mesurée de façon binaire. Comme le soulignent Drury et Tayles (2005, p. 49) : *« toutes ces études sont relatives à l'alternative "adoption/non-adoption" de systèmes ABC. Cependant, les termes "adoption" et "non adoption" sont susceptibles d'être interprétés différemment selon que les auteurs définissent l'adoption comme la mise en œuvre déjà effectuée de l'ABC alors que d'autres la définissent plus largement en incluant également la volonté de mettre en œuvre l'ABC dans le futur. La variable dichotomique dépendante varie de ce fait selon les études et il est difficile de comparer et d'interpréter les résultats. »*

De cette première limite en découle une seconde : étant donné l'absence de distinction au niveau de la variable expliquée, les résultats obtenus au niveau des variables explicatives (les facteurs d'adoption) sont difficiles à interpréter. Le fait que, d'une recherche à l'autre, le même facteur d'adoption n'ait pas le même type d'impact sur l'adoption de l'ABC (parfois positif, parfois négatif, parfois non significatif) pourrait d'ailleurs s'expliquer par ce manque de distinction au niveau de la variable expliquée. Il se peut très bien qu'un même facteur d'adoption ait un impact différent sur l'adoption d'un système ABC en fonction des caractéristiques de ce dernier. C'est d'ailleurs la thèse que nous défendons dans la partie 4 de cet article. En allant plus loin, on peut également faire l'hypothèse qu'il existe une interaction entre les facteurs d'adoption (en tant que facteurs de contingence) de l'ABC, le type d'ABC mis en œuvre et le succès de cette mise en œuvre.

2 Repérage des briques de base communes à tous les systèmes ABC

La progression des connaissances dans toutes les sciences repose sur la combinaison de deux démarches : la classification de ses objets et le développement de théories (Panchen, 1992).

En sciences de gestion la seconde voie est celle qui reste dominante (David et al. 2001). Cela conduit au développement de théories sur la base d'objets faiblement définis. Pour ce qui nous intéresse ici l'objet unique servant de support à l'ensemble des analyses est l'ABC. Notre thèse est que cet objet est loin d'être unique et que cette non unicité est de nature à expliquer au moins partiellement le faible caractère cumulatif des résultats et théories proposées par la littérature académique sur l'adoption de l'ABC et que nous avons souligné dans la première partie de cet article. Afin d'étudier le caractère pluriel des systèmes ABC, nous proposons de suivre une démarche de classification héritée de Platon : la taxinomie (Panchen 1992). Cette méthode consiste à repérer les paramètres de conception dont la combinaison permet d'obtenir une classification de la population étudiée en catégories ou « taxa ». Le premier travail consiste, à partir de l'analyse des textes des pionniers, à repérer les paramètres de conception distinctifs : c'est l'objet de cette seconde partie. Nous examinerons dans la partie suivante (cf. §3. Ci-dessous) leurs combinaisons telles qu'elles ont été diffusées et/ou recommandées lors de la phase de diffusion de la méthode ABC.

Les biologistes ont démontré que la double hélice de l'ADN, qui différencie entre eux des milliards d'individus, est construite à partir de 4 briques de base. De même, nous pensons qu'il est possible de repérer un tout petit nombre de briques de bases permettant de construire une multitude de systèmes de coûts sans qu'il soit nécessaire de les caractériser a priori d'ABC ou de conventionnels. Le repérage de ces briques de bases emprunte à deux démarches : d'une part l'analyse des recommandations des promoteurs et/ou diffuseurs de tel ou tel système et d'autre part l'analyse des configurations décrites dans la littérature professionnelle. Comme notre propos ne concerne que les systèmes ABC, seule la littérature relative à ces derniers sera mobilisée. La diffusion des principales idées de l'ABC dans les pays industrialisés est intervenue entre 1987 et 1990 (Jones et Dugdale 2002), ce sont donc dans les écrits de cette période que nous chercherons dans un premier temps à repérer les briques de bases (§2.1.). Les ouvrages de vulgarisation qui ont suivi seront exploités dans un second temps (§2.2.).

2.1 Premiers écrits sur l'ABC

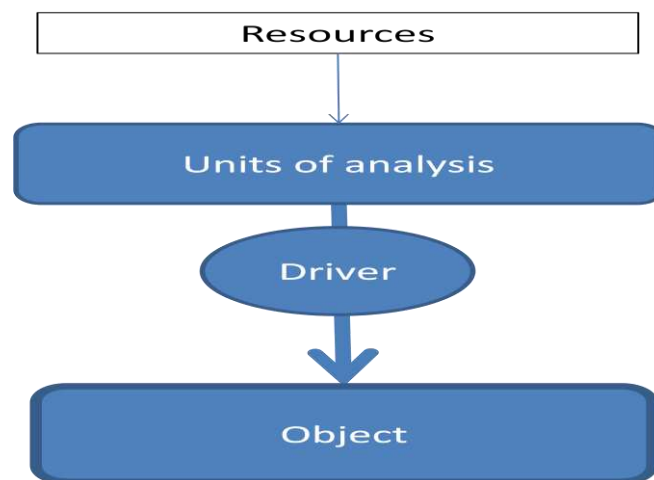
Dans leur ouvrage marquant le début du « renouveau » de la réflexion sur les outils de contrôle de gestion et de calcul de coûts, Johnson et Kaplan (1987) ne proposent ni de formulation explicite d'un nouveau système de coûts ni n'utilisent à aucun moment le terme « ABC ». Mais en reprenant à leur compte les travaux de Miller et Vollmann (1985), Drucker (1963) et Porter (1985), ils fournissent néanmoins les grandes lignes de ce que l'on désignera plus tard sous le terme de « modèle canonique » de l'ABC. En particulier, la lecture attentive du chapitre 10 de *Relevance Lost*, permet de repérer les briques de base qui fourniront le modèle canonique de l'ABC, terme qui n'est pas encore labellisé.

Les ressources, tout spécialement les charges indirectes, sont affectées à des centres de coût homogènes : « *Ainsi la première étape dans la conception d'un système de contrôle consiste à définir l'unité organisationnelle, le centre de coûts qui sera l'objet du système* » (Johnson et Kaplan 1987, p. 229), « *cette procédure décompose les frais généraux en centre de coûts homogènes* » (p. 238). Chacune de ces unités d'analyse est caractérisée par le facteur explicatif de la variation de ses consommations de ressource, à savoir l'inducteur : « *les*

variations de coûts dans n'importe quel centre peuvent être expliquées par un inducteur unique » (Johnson et Kaplan 1987, p. 238).

Enfin la procédure d'attachement des coûts aux produits est spécifiée en deux étapes : l'affectation des ressources aux unités d'analyse et l'allocation du coût de ces dernières aux produits par le biais des inducteurs. « Ce coût qui correspond à l'information sur le coût du produit au second niveau du processus en deux étapes, comprend les coûts faciles à collecter comme le coût de la main d'œuvre, des matières, des équipements et la fraction des frais généraux de l'usine dont la cause est la production de ce composant » (Johnson et Kaplan, 1987 p. 239). L'ensemble peut se résumer par la figure 1 ci-dessous, figure qui ne sera popularisée que bien après la sortie de *Relevance lost*.

Figure 1. Le modèle canonique de l'ABC (inspiré de Johnson et Kaplan, 1987)



Le deuxième ouvrage marquant l'émergence de l'ABC est celui de Berliner et Brimson (1988). Faisant la synthèse des travaux du CAM-I, *Cost Management System Conceptual Design* (chapitre1) nous propose explicitement l'« *activity accounting* ». Le terme « *activity* » va désormais être utilisé pour désigner toute unité d'analyse. La première caractéristique de cette activité, c'est son homogénéité : « *une vision fonctionnelle est souvent différente de la vision organisationnelle car son objet est d'identifier des activités homogènes* » (Berliner et Brimson 1988, p. 6). Cette définition stricte est relativisée à la page suivante lorsque les auteurs écrivent : « *Bien qu'il existe une relation hiérarchique entre fonction, activité et tâches, le terme d'activité sera utilisé dans un sens général pour n'importe lequel d'entre eux* » (Berliner et Brimson 1988, p. 7). On trouve là une première origine à la diversité des systèmes ABC. Le cœur du système, l'activité, n'a pas de définition très claire et permettra de multiples interprétations conduisant à des systèmes très divers. Quelle que soit la taille de la maille d'analyse retenue, ce qui importe c'est que chaque activité réalise une production : « *les activités peuvent être définies en terme d'information nécessaire à la réalisation de l'activité et à la production d'un output* » (Berliner et Brimson 1988, p. 6). Ce nouveau schéma d'analyse des coûts est baptisé « *activity-based cost* ».

La structure de cette nouvelle approche des coûts est explicitée. L'articulation entre « centres de coûts » et « activités » est précisée de la manière suivante : « *les activités significatives peuvent être identifiées et séparées par les unités organisationnelles au sein desquelles elles sont réalisées. La même activité peut être réalisée dans plusieurs centres de coûts, mais les*

transactions ne seront collectées qu'une seule fois » (Berliner et Brimson 1988, p. 14). Ceci souligne que **les activités peuvent être transversales**, autrement dit qu'elles peuvent résulter de l'agrégation de tâches réalisées dans différentes unités organisationnelles. Cette possibilité de configuration est d'ailleurs confirmée par les auteurs page 93 de leur ouvrage.

En parallèle à ces deux ouvrages, de nombreux articles sont publiés dans la presse professionnelle. On y retrouve souvent les mêmes auteurs. Ainsi, Cooper publie par exemple, à partir de 1987, dans le *Journal of Cost Management for the Manufacturing Industry*, plusieurs articles sous le titre générique « *Cost Management Concepts and Principles* ». Ces articles développent, en opposition au « *direct costing* », l'approche en « **two-stage procedure** ». Le terme de « **cost pool** », considéré comme équivalent à « *cost center* » ou « *cost burden* », est au cœur de cette démarche : on peut le traduire en français par « regroupement de coûts ». Les bases d'allocation sont rebaptisées « **inducteurs** » « *parce qu'il [l'inducteur] souligne quel produit induit la consommation de coûts par opposition au concept d'allocation qui laisse entendre que les coûts existent et qu'ils doivent être répartis sur les produits* » (Cooper 1987, p. 48).

A partir de 1988, reprenant les termes de l'ouvrage du CAM-I, l'activité en tant que telle est placée au cœur des systèmes de coûts qui deviennent des systèmes « *Activity-Based Costing* », mais l'attention reste focalisée sur les bénéfices de l'ABC par rapport aux systèmes traditionnels. Peu d'intérêt est porté aux problèmes de conception.

2.2 Deuxième vague de littérature sur l'ABC

Toutes les briques de base d'un système ABC (activités, regroupements de coûts, inducteurs de coûts) sont potentiellement en place à l'issue des premiers écrits sur le sujet mais les architectes sont encore absents. Il faut attendre la seconde vague de publication des années 1990 et 1991 pour que les composantes des systèmes ABC soient identifiées et définies. Ce travail de clarification est fait aux USA essentiellement par des consultants (Dugdale et Jones 2002, Lukka et Granlund 2002, Bjørnenak et Mitchell 2002) et en France par des universitaires (Mévellec 1990, Lorino, 1991). Cette série de publications commence par l'ouvrage de Mévellec (1990) qui est suivi en quelques mois par les ouvrages de Turney (1991), Brimson (1991), Lorino (1991) et O'Guin (1991). Tous ces ouvrages, qui ont une ambition à la fois pédagogique et opérationnelle, formalisent les différentes étapes de la mise en œuvre organisationnelle de l'ABC et précisent les contours des briques de base requises.

Turney (1991, p. 95-116) consacre explicitement un chapitre aux briques de base d'un système ABC. Il propose une liste de 10 briques de base pour la construction d'un système ABC, on y trouve : les ressources, les activités, les centres d'activités, les inducteurs de ressources, les centres de coûts d'activités, les composantes du coût des activités, les inducteurs d'activité, les objets de coûts, les inducteurs de coûts et les mesures de performance. Les huit premiers éléments sont à utiliser pour attribuer les coûts aux objets alors que les deux derniers sont relatifs à la gestion des activités. L'originalité de Turney est dans la formalisation combinée du calcul de coût (« *cost assignment view* ») et de la gestion des coûts et de la performance (« *process view* »). L'architecture du calcul de coût est schématisée en page 97. On y retrouve les 8 composantes précédemment listées mais aucune articulation avec la structure de l'organisation n'est visible. Ceci confirme l'indépendance potentielle du système de coûts vis-à-vis de la structure fonctionnelle telle que cela était envisagé dans

l'ouvrage de Berliner et Brimson (1988). Ce flou est entretenu par l'utilisation de la notion d'« *activity center* » qui constitue un regroupement naturel d'activités, « *habituellement assemblées par fonction ou processus* ». L'exemple de la page 98 semble indiquer que l'« *activity center* », composé de 3 activités, appartient à un département fonctionnel.

Ce flou n'est pas levé plus loin, car l'auteur souligne que « *de même que votre société a un organigramme pour formaliser sa structure, de même l'ABC doit organiser ses activités de manière compréhensible* » (Turney 1991, p. 102). Les exemples qui suivent dans le texte semblent indiquer que souvent les activités sont issues de regroupement de tâches assurées dans différents départements (**transversalité**). La notion d'« *activity cost pool* » n'est pas différente de celle d'activité. Il s'agit plus d'une étape dans la construction du système. On identifie dans un premier temps les activités. Dans un second temps on leur affecte les coûts et elles deviennent alors des « *activity cost pools* », aptes à nourrir le calcul économique. L'« inducteur d'activité » est une mesure « *de l'utilisation de l'activité par l'objet. Il est utilisé pour affecter les ressources de l'activité à l'objet de coût.* ». Cette vision est confortée un peu plus loin : « *les inducteurs d'activité mesurent combien de fois l'activité est réalisée pour un type de produit ou de client et les efforts nécessaires dans sa réalisation* » (Turney 1991, p. 109). C'est d'abord une mesure de consommation avant d'être une mesure de production. L'auteur insiste également sur le fait que dans son exemple chaque activité est dotée d'un inducteur unique. Cette précision semble ouvrir la possibilité à l'existence de multiple inducteurs au sein d'une activité afin d'allouer plus précisément chaque ressource. L'utilisation de cette possibilité reviendrait en fait à nier l'existence de l'activité !

De son côté, Brimson (1991) distingue 7 étapes dans la construction d'un système ABC et 7 autres étapes dans la gestion des activités. Il est à noter que pour cet auteur l'analyse d'activités peut être utilisée à la fois pour construire un système de coûts ou pour réaliser une étude locale, dans ce dernier cas il suggère de se donner a priori une perspective soit fonctionnelle soit processuelle. Quelle que soit l'option, l'activité « *peut correspondre à une unité organisationnelle ou peut traverser les frontières organisationnelles* » (Brimson 1991, p. 83). La notion d'**activité transversale** est donc bien présente également chez cet auteur. Il introduit par ailleurs une distinction entre les activités principales et les activités secondaires, support des activités principales. Mais quelle que soit la nature de l'activité, l'inducteur d'activité est une mesure de productivité (ressources/output).

Dans « *A complete guide to activity-based costing* », O'Guin (1991) consacre son chapitre 4 au thème « *Designing an Activity-based Costing System* ». Il propose une démarche en 9 étapes, 3 d'entre elles pouvant donner lieu à des choix. L'étape 2 est intéressante à souligner car elle est rarement explicitée : il s'agit du choix des objets de coûts et des centres de coûts associés. Nous sommes ici dans un processus de hiérarchisation simultanée des objets et des coûts semblable à celui qui caractérise les systèmes de coûts directs : « *les activités sont hiérarchisées. Certaines activités sont déclenchées par des sous ensembles, certaines par des lots, certaines par des lignes de produit et d'autres encore par l'existence de l'entreprise. De même, les coûts sont liés à ces différents niveaux d'activités. En conséquence, les inducteurs de second niveau affectent les coûts à différents niveaux* » (O'Guin 1991, p. 89).

L'autre point souligné par O'Guin (1991) est le choix du nombre d'inducteurs de coûts au « second niveau ». Il s'agit de la dernière étape, l'étape 7, consistant à identifier les inducteurs de coûts. Derrière cette sélection se cache le besoin de simplification du système de coûts. Le nombre d'activités est très élevé et l'auteur suggère de regrouper au sein de « *cost-drivers*

pools » des activités provenant de départements différents mais ayant soit le même inducteur soit des inducteurs très fortement corrélés, par exemple « mouvement magasin et réglages ». Il est alors possible de prendre indifféremment l'inducteur de la première activité ou celui de la dernière car il sont quasiment identiques et n'y aura pas de conséquence sur le calcul de coût. On constate que si la notion de **processus transversal** est implicitement présente son utilisation est purement arithmétique. Il n'y a pas d'introduction de la notion de **valeur** dans le choix de l'inducteur : « *les inducteurs de lots ne sont pas nécessairement des mesures de production. Les inducteurs de coûts peuvent être des attributs de produits, si ces attributs induisent les activités* » (O'Guin 1991, p. 94).

C'est sans doute la même idée qui conduit Greenwood et Reeves (1994) à proposer une distinction entre des « inducteurs de produits » et des « inducteurs de processus ». Les premiers sont la base des « *attributs de produits ou caractéristiques comme le design, le volume, la taille des lots ou la composition* ». Les inducteurs de processus « *sont liés au processus lui-même et non aux produits. Les inducteurs de processus sont des paramètres qui affectent l'efficacité ou l'efficacité du processus* » (Greenwood et Reeves 1994, p. 6). Les auteurs soulignent que « *les inducteurs de processus affectent les coûts des processus indépendamment de la composition de la production* » (Greenwood et Reeves 1994, p. 6).

Dans leur ouvrage pédagogique, Cooper et Kaplan (1991) formalisent le modèle canonique de l'ABC avec la distinction suivante : « *l'étape 1 détermine quelles activités sont réalisées par les ressources de l'entreprise ; l'étape 2 attribue les coûts aux produits sur la base de leur utilisation des ressources* » (Cooper et Kaplan 1991, p. 270). Cette formalisation est complétée par le développement de la hiérarchisation des activités : « *les activités sont classées dans des catégories liées à l'unité, au lot, au soutien au produit ou au soutien général* » (Cooper et Kaplan 1991, p. 270). Dans le même chapitre, les auteurs consacrent un paragraphe au « *choix des bases d'affectation de second niveau dans les systèmes ABC* ». Ce choix est uniquement guidé par la recherche de la précision dans la mesure. Ainsi l'utilisation de la mesure de production comme inducteur (nombre de fois que l'activité est réalisée) est faiblement recommandée. Il est préférable d'utiliser des « inducteurs de durée » qui permettent de mieux attribuer les ressources consommées à chaque produit. Enfin la troisième et meilleure méthode est celle du coût direct de chaque mise en œuvre de l'activité !

Au Royaume-Uni, Innes et Mitchell publient « *ABC. A review with cases studies* » dans lequel ils reproduisent le modèle canonique (Innes et Mitchell 1990). On pourra par exemple reprendre le schéma de la page 34, celui du cas Alpha. Les charges indirectes sont ventilées dans 32 activités. Les activités de support sont allouées aux 24 activités de production. Ces dernières sont attribuées aux produit par le biais de 6 familles d'inducteurs, 1 attribution directe, 3 attributions par des inducteurs mesurant la production et 2 attributions sur la base d'inducteurs mesurant les ressources consommées. La correspondance entre les deux rives de l'Atlantique est parfaite dans le monde anglo-saxon. Dans le cas Gamma, le poids des inducteurs représentatifs de la consommation de ressources est plus marquée : 6 sur 8 inducteurs (Innes et Mitchell 1990, p. 555).

Lawson (1994) propose quant à lui une approche processus dans un article intitulé « *Beyond ABC: process based costing* ». Il y franchit le pas que Turney n'avait pas voulu faire, c'est-à-dire utiliser le regroupement des activités en **processus** non plus seulement pour faire de la gestion de performance mais également pour le calcul de coûts. Son plaidoyer utilise plusieurs arguments. « *Les activités ne peuvent être vues de manière isolée. Car le gaspillage, les*

écarts, l'instabilité et les inefficiences, les quatre ennemis du contrôle de gestion se manifestent le plus clairement aux articulations entre les départements et les fonctions. Il est impossible d'optimiser un système sans avoir à disposition un système capable d'évaluer les résultats des efforts d'amélioration des processus » (Lawson 1994, p.34). Il critique le regroupement des activités en « *cost pool* » : « *bien que le regroupement en centre de coûts n'affecte pas la précision du coût de produits, il réduit la facilité avec laquelle l'information peut être utilisée pour établir le devis d'un nouveau produit qui ne consomme que certaines des activités qui ont été regroupées* » (Lawson 1994, p. 37). L'auteur souligne également que les relations entre activités doivent être rendues explicites. Dans la démarche de construction, il préconise d'identifier les processus puis de déterminer les activités qui les composent : « *chaque processus est ensuite décomposé de manière détaillée en sous processus ou activités* » (Lawson 1994, p. 39). On notera enfin que bien que s'inspirant de Turney, Lawson marque une préférence pour les processus regroupant des activités complémentaires et non identiques : « *chaque macro activité ou processus se verra affecter le coût des ressources qui le compose, qu'elle soit réalisée dans les départements de soutien ou les départements opérationnels* » (Lawson 1994, p. 35). Les inducteurs de second niveau sont mentionnés mais il n'y a pas de développement sur leur sélection.

En France, les deux caractéristiques propres à la modélisation proposée par Mévellec (1990) sont d'une part le respect des contraintes organisationnelles lors de la définition des activités, d'autre part le facteur de causalité à long terme commun. Les départements ou services sont éclatés (si besoin) en activités. Ces dernières ne sont donc jamais transversales aux frontières de l'organisation. La seconde particularité est le choix du regroupement des activités selon la logique du « *business process* » ou de la chaîne de valeur. Ce choix du regroupement des activités au sein de « *mini chaînes de valeur* » conduit l'auteur à ne sélectionner au niveau des processus que des inducteurs porteurs de valeur. La procédure de regroupement est explicitée par une matrice croisant les activités et leurs inducteurs. Ces derniers sont des causes de variation à long terme des coûts accumulés dans le processus. Les inducteurs déterminés au niveau de chaque activité sont des causes de variation de coût à court terme. La modélisation proposée offre de ce fait une double possibilité : l'application du modèle canonique conduit à l'évaluation d'un coût conjoncturel, le calcul de coût sur la base des inducteurs de coûts des processus conduit à la détermination d'un coût stratégique.

Lorino dans son ouvrage de 1991 souligne de son côté que « *l'activité est la brique de base, mais évidemment, aucune activité n'est isolée au sein de l'entreprise : les activités se combinent en chaînes ou réseaux [...]. On appellera processus les ensembles d'activités ainsi finalisés par un objectif global, donc par un output* » (Lorino 1991, p. 40). L'auteur précise que les processus sont donc des « *combinaisons de faire et savoir-faire distincts* ». Lorino et Mévellec s'appuient sur la même vision de processus à valeur ajoutée. Mais au plan de la démarche, Lorino propose de commencer par identifier les processus (Lorino 1991, p. 57) et de remonter aux activités alors que Mévellec(1990), propose de déterminer les activités et d'en déduire les processus.

3 Exemples de la variété de systèmes ABC proposés dans la littérature professionnelle

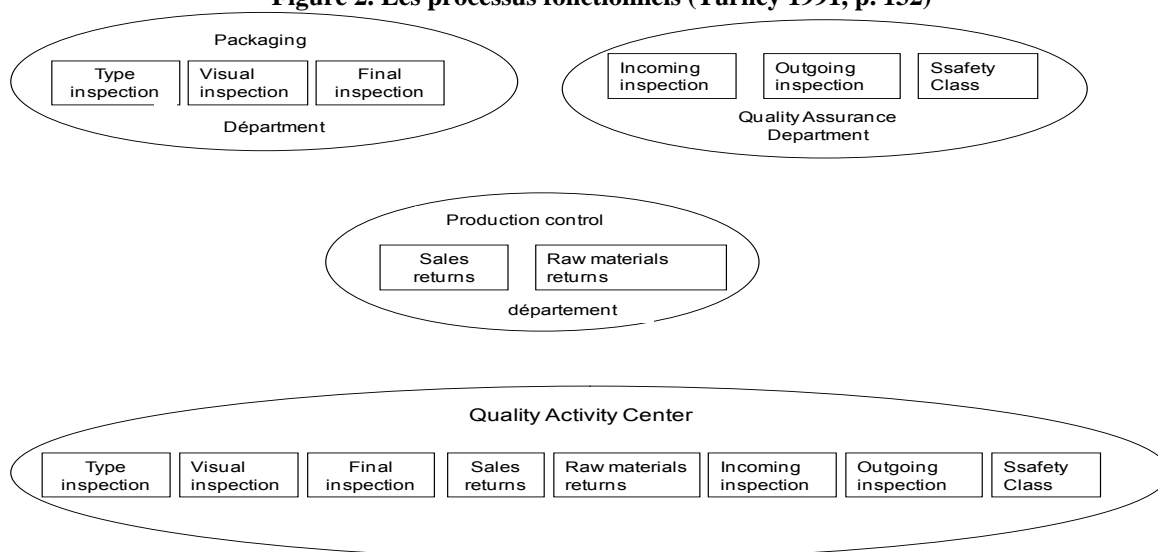
Il est hors de propos ici de vouloir balayer tous les cas de mise en œuvre de l'ABC portés à la connaissance du public. Ils seraient bien trop nombreux. Notre petite sélection vise simplement à montrer l'extrême variété dans la conception des systèmes réellement mis en œuvre sur la base des briques de base précédemment identifiées.

Les études de cas publiées par la *Harvard Business School*, inspirées des pratiques qui ont été à l'origine des travaux du CAM-I sont particulièrement intéressantes à rappeler. Les cas Tektronix (Cooper et Turney 1987, *Harvard Business School case study*) et Mueller-Lemkhül (Cooper et Bottenbruch 1986, *Harvard Business School case study*) nous restituent une application standard de l'analyse par activités avec le calcul du coût des produits sur la base du « *two-stage system* ». Les ressources sont allouées aux activités et ces dernières sont consommées par les produits, seuls objets de coût considérés. Dans les deux cas comme dans la littérature de la fin des années 1980, l'accent est mis sur les phénomènes de subventionnement et non sur la conception du système de coût proprement dit.

La littérature professionnelle tant aux USA (*Management Accounting US*, *Journal of Cost Management*), qu'au Royaume-Uni (*Management Accounting UK*) ou en France (*Revue Française de Comptabilité*) nous propose un large panorama des pratiques précoces de l'ABC. Parmi celles-ci notons quelques applications ou propositions originales.

Le premier cas original est celui développé par Turney (1991) dans son ouvrage. Il propose la construction d'un centre d'activités unique pour regrouper toutes les activités relatives à la gestion de la qualité (cf. figure 2 ci-dessous). Cette procédure de regroupement sur une base fonctionnelle introduit dans la lecture de l'organisation une approche transversale, non plus au stade de la construction des activités comme envisagé par Brimson (1991), mais à l'occasion de la simplification de la carte des activités. Pour Turney ce regroupement est un objet de coût en lui-même, seul son coût global est intéressant. Le calcul du coût des produits continue de se faire à partir des activités et de leurs inducteurs. La présentation du calcul souligne une hiérarchisation des inducteurs en 4 niveaux : unité, lot, ligne de produit et processus.

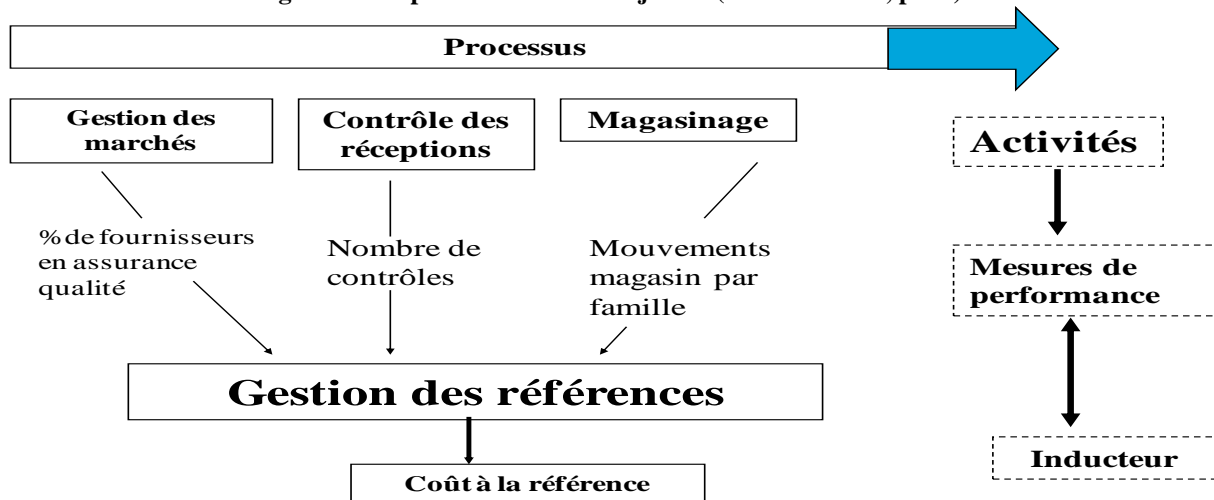
Figure 2. Les processus fonctionnels (Turney 1991, p. 132)



Peter Turney, *Common Cents*, 1991

La complexité des calculs de coût dans des systèmes qui peuvent faire appel à plusieurs centaines d'activités conduit à plusieurs propositions de simplification en utilisant l'approche par processus. Dès 1990, s'appuyant sur une expérience en milieu industriel, Mévellec propose de réaliser le calcul de coût des objets en s'appuyant sur des processus transversaux délivrant un bouquet d'attributs de valeur : le composant, de qualité, au moment voulu, et au meilleur prix négocié. L'exemple illustré par la figure 3 ci-dessous est tiré de l'article « *Plaidoyer pour une vision française de la méthode ABC* » (Mévellec 1994).

Figure 3. Les processus à valeur ajoutée (Mévellec 1994, p. 43)



Dans l'ouvrage collectif « *Implementing Activity-Based Cost Management, moving from analysis to action* », Cooper *et al.* (1991) proposent 8 études de cas dont l'hétérogénéité est frappante. Notons que la notion d'« *activity center* » est utilisée comme base de simplification des modèles pour la communication mais pas dans le processus de calcul de coût. Il est néanmoins intéressant de souligner que les deux vues, « fonctionnelle » et « valeur ajoutée », sont suggérées (Cooper *et al.* 1991, p. 19). Mais les exemples donnés p. 21 et 22 sont très majoritairement à orientation fonctionnelle. Ce problème de la simplification du modèle par activités est abordé dans 7 des 8 cas. On notera par exemple que dans le cas ARCO les 308 activités sont regroupées en 22 « *business process* » et ce sont ces derniers qui sont alloués aux objets par 8 inducteurs de coût (Cooper *et al.* 1991, p. 131). Chez Kraft une tentative de simplification sur la base de la hiérarchie des « inducteurs d'activités » (unité, lot, ligne de produit, process) s'est soldée par un échec car les notions de lots étaient trop différentes d'une zone à l'autre de l'entreprise. Les « inducteurs d'activités » retenus sont soit des inputs (heures de travail) soit des output (poids des produits) et très largement (60 à 70%) liés aux volumes (Cooper *et al.* 1991, p. 254). En revanche, l'ouvrage ne propose aucune méthode ni pour la construction des « *business process* », ni pour la sélection des inducteurs de coûts.

Dans l'ouvrage publié par Warren et Gorham à partir de 1992, *Cost handbook*, on retrouve à la fois des réflexions théoriques et des recommandations pratiques. Cooper (1992), s'appuyant en particulier sur l'exemple de l'entreprise John Deere Components Works, propose une démarche de construction de l'ABC en 4 étapes. La première porte sur l'agrégation des activités. L'objectif est de simplifier la carte des activités en veillant à ne pas introduire d'effets de subventionnement qui seraient dommageables pour la qualité du système : « *Il faut souligner que plus on regroupe d'activités plus la capacité d'un inducteur unique pour affecter de manière précise les ressources consommées se réduira* » (Cooper 1992, p. B1.31).

Cette difficulté est atténuée par la mise en évidence de « centres d'activités ». Ces derniers constituent une lecture simplifiée du fonctionnement des organisations visant à offrir une meilleure approche de la gestion des coûts : « *la possibilité de reporter les coûts par centre d'activités offre aux managers la possibilité d'un contrôle accru sur ces activités* » (Cooper 1992, p. B1.32). On retrouve ici la distinction opérée par Turney et popularisée sous le nom de « croix du CAM-I ». D'un côté le système de calcul de coûts (*cost assignment view*) visant à l'amélioration de la connaissance du coût des produits (et éventuellement d'autres objets) et d'un autre côté le système de gestion des coûts (*performance management view*).

La sélection des « inducteurs de second niveau » doit s'opérer, selon Cooper (1992), en fonction du niveau de distorsion acceptable dans les coûts ainsi déterminés. Pour lui les inducteurs « nombre de réglages » et « nombre d'heures de réglages » sont de même nature et le choix entre l'un ou l'autre est d'ordre arithmétique. On peut considérer avec Mévellec (1990) et Lawson (1994) que le « nombre de réglages » est une mesure d'output alors que le « nombre d'heures de réglages » est une mesure d'input. La première traduit une production de valeur pour un client attaché à une certaine taille de lot, alors que la seconde mesure les ressources consommées pour produire l'attribut de valeur « taille de lot ». Nous sommes donc face à des logiques de mesure fondamentalement différentes et non à une alternative arithmétique comme l'indique Cooper.

Dans le même ouvrage, Eiler et Ball (1992, p. B2.23) proposent une autre démarche de construction en 4 points : détermination des activités, détermination des inducteurs de coûts, détermination des modalités d'affectation et l'affectation proprement dite des coûts. La possibilité de regrouper des activités n'est pas ignorée, elle est signalée comme une possibilité à utiliser : « *On peut regrouper les coûts pour une allocation lorsque l'attachement direct ne passe pas le test coût-bénéfice* » (Eiler et Ball 1992, p. B2.29).

Turney propose, toujours dans le même ouvrage, une contribution intitulée « *Second-Generation Architecture* » (1992, p. B3.12). Il y développe les deux dimensions des systèmes ABC reflétées dans la « croix » du CAM-I : la « *cost assignment view* » et la « *process view* » (*performance management*) en les illustrant par le même exemple que dans son ouvrage précédemment cité. Plusieurs schémas clarifient les concepts mobilisés. Comme le montre la figure 4 ci-dessous, le « centre d'activités » regroupe plusieurs activités ayant une grande proximité mais, chaque activité conserve son « inducteur d'activité » spécifique : « *l'inducteur d'activité est une mesure de l'usage de l'activité par les objets de coût* » (Turney 1992, p. B3.34). Cet inducteur est la clé de la « *cost assignment view* ». Les « inducteurs de coût » et les « mesures de performance » sont quant à eux les bases de la « *process view* ». Ils éclairent à la fois l'élément déclencheur (le pourquoi) de l'activité et le niveau d'effort requis en son sein.

Turney (1992) propose également sa vision de la simplification des systèmes ABC dans ce qu'il appelle les « systèmes ABC de seconde génération » (cf. figure 4). Sur ce schéma il n'y a pas d'« inducteur d'activité » au niveau de la macro activité, mais dans un autre schéma relatif au cas Tri Quint Semiconductor, l'attribution des coûts se fait clairement à partir des macros activités : « *un inducteur d'activité unique est indiqué pour cette macro-activité : le nombre de lots de production* » (Turney 1992, p. B3-21). La macro activité permet un calcul de coût simplifié, laissant à la démarche d'amélioration continue l'analyse des charges au niveau des micros activités (cf. figure 5). Pour la gestion des coûts le concept de « centre d'activité » reste mobilisé : « *Tri Quint Semiconductor utilise également le centre d'activités*

comme un outil flexible pour un reporting varié des activités. La principale modalité de regroupement des activités est par fonction » (Turney 1992, p. B3-21).

Figure 4. ABC pour un département de soutien (Turney 1992, p. B3.7)

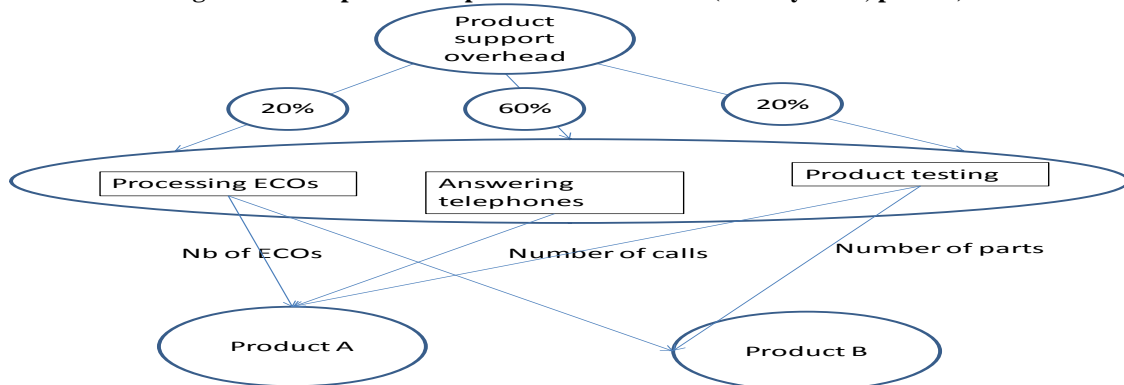
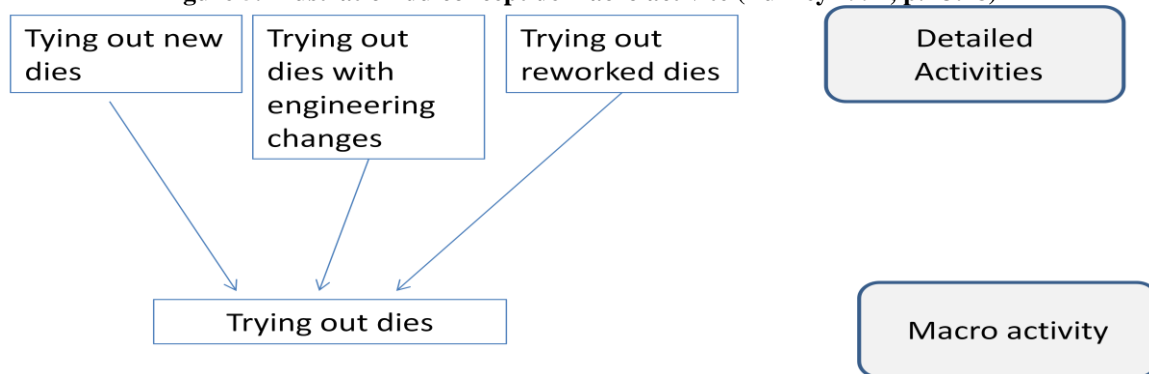


Figure 5. Illustration du concept de macro activité (Turney 1992, p.B3.18)

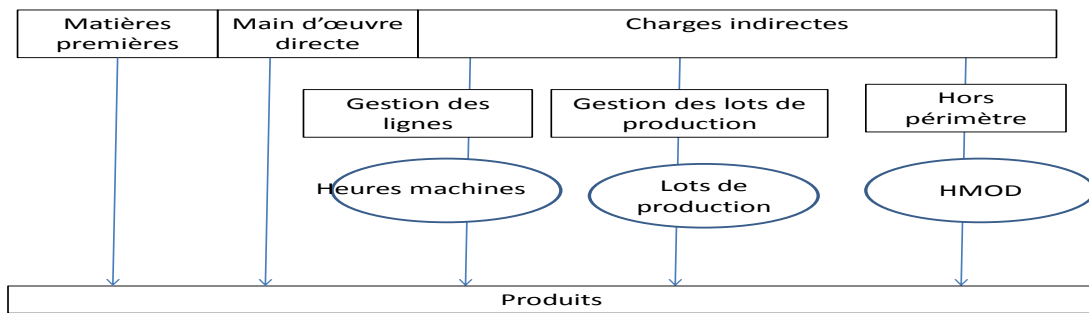


O'Guin et Rebischke (1992, p. B5.1) illustrent l'application de l'ABC pour les fonctions commerciales. Le centre d'activités est pour eux une fonction ou un service au sein d'une fonction. L'activité est un centre de coûts et la mesure de l'output de l'activité est un inducteur de coût. Les nuances de vocabulaire ne permettent pas de distinguer leur approche des approches de leurs deux confrères précédemment cités.

Au même moment la revue *Management Accounting* publie régulièrement des témoignages d'entreprises utilisant l'ABC. Nous en avons retenu un publié par Ostrenga (1990) et traitant de « *Total Cost Management* ». Il y développe une approche en processus (étape 1), chaque processus est ensuite analysé en termes d'activités (étape 2), et à l'étape 3 il s'agit de sélectionner les inducteurs. L'auteur conseille en outre d'utiliser l'analyse de Pareto pour déterminer les inducteurs et les activités à conserver.

Un dernier exemple publié dans la *Revue Française de Comptabilité* retrace la mise en œuvre de l'ABC dans la filiale de production française d'un groupe pharmaceutique international, Smithkline Beecham (Adam 1993). L'étude ne couvre pas tout le périmètre, les frais de direction générale et certains services centraux sont exclus (12% des charges indirectes). Chaque ligne de production a été retenue comme un processus non divisible. Les autres tâches ont été regroupées dans 9 activités. Puis un travail de regroupement sur la base du croisement des activités et des inducteurs a permis d'aboutir à un modèle final ne comprenant que 2 processus chacun caractérisé par un inducteur (cf. figure 6). Les charges non analysées continuent d'être allouées aux produits selon l'ancienne clé, les heures de MOD.

Figure 6. ABC dans un établissement pharmaceutique (Adam 1993)



4 Proposition d'une taxinomie de systèmes ABC

L'analyse de la littérature sur les systèmes ABC permet d'avancer que vers le milieu des années 1990 on observe un phénomène de saturation, au sens statistique du terme. Les concepts sont là, les contours des briques de base sont identifiés et il est possible de rencontrer dans la réalité des organisations une grande variété de systèmes mis en œuvre. Mais curieusement la recherche académique continue de faire l'hypothèse de l'unicité des systèmes ABC. Il ne s'agit pas ici de dresser un inventaire des solutions techniques, spécifiques à chaque organisation, mais d'identifier les grandes familles de systèmes ABC.

4.1 Les briques de base et leurs variantes utilisées pour construire la taxinomie

Le repérage dans la littérature des briques de base communes à tous les systèmes ABC nous a permis d'en identifier cinq principales. Seules trois parmi ces cinq donnent lieu à des variantes dans la mise en œuvre de l'ABC : l'activité, le regroupement des activités et les inducteurs d'activité.

4.1.1 L'activité : transversale ou non

L'activité est une fraction de l'organisation caractérisée par le comportement homogène de ses coût au regard de sa production. L'homogénéité, soulignée par plusieurs auteurs, semble la marque de qualité des systèmes ABC. Mais la définition très souple de l'activité ouvre la porte à des unités d'analyse dans lesquelles l'homogénéité ne serait pas respectée de manière très stricte. L'autre caractéristique majeure de l'activité est sa relation avec la structure fonctionnelle. Deux options sont présentées dans la littérature. Soit une indépendance, qui conduit au moins dans un certain nombre de cas à la définition d'activités transversales aux frontières des services ou départements. Soit le respect des frontières organisationnelles, ce qui permet une articulation aisée entre le modèle de coût et le modèle des responsabilités.

4.1.2 L'inducteur de ressources

L'inducteur de ressource permet lorsque l'affectation directe n'est pas possible l'allocation des ressources aux activités. Il ne fait l'objet d'aucune discussion dans la littérature, aussi ne le retiendrons-nous pas comme critère de différenciation pour élaborer notre taxinomie.

4.1.3 Le regroupement des activités : en processus ou non

Deux types de regroupements sont envisagés dans la littérature, d'une part les regroupements ayant un autre objectif que le calcul des coûts (communication, gestion de la performance), d'autre part les regroupements intégrés à l'architecture de calcul de coûts. Seule la seconde catégorie nous intéresse ici. Plusieurs modalités de regroupements sont avancées : activités de même nature (processus fonctionnel), activités de nature complémentaires (processus à valeur ajoutée), activités ayant un même type d'inducteur. Ce dernier cas est considéré comme un échec car si la hiérarchie des inducteurs existe elle ne fournit pas de clé à des regroupements porteurs de sens. Nous ne retiendrons donc que les regroupements en processus. Il est à noter que ces regroupements introduisent de la transversalité dans les modèles, même lorsque cette transversalité était rejetée au niveau de la définition des activités.

4.1.4 L'inducteur d'activité : orienté « coût et valeur » ou uniquement « coût »

L'inducteur d'activité peut être de deux natures différentes. Soit il mesure l'output de l'activité ou du processus, soit il mesure l'effort (i.e. les ressources consommées) nécessaire à la réalisation de l'objet. La recherche de précision dans le calcul du coût des objets conduit à privilégier cette dernière option (orientation « coût » uniquement). La préoccupation de la valeur produite conduit au contraire à privilégier la première option (orientation « coût » et « valeur »).

4.1.5 Les objets de coûts

Ils sont théoriquement multiples, mais la littérature étudiée n'en mentionne guère que deux, le produit et le client, ce dernier restant assez rare. On peut noter que deux variantes sont présentées dans la littérature, soit le choix initial de l'objet, soit l'ignorance de l'objet lors de la structuration du système de coût. Ces deux attitudes correspondent pour la première au souci de la précision dans la détermination des coûts, et pour la seconde à la recherche d'une meilleure compréhension de la consommation de ressources et des productions réalisées. Cet élément intervient plus dans l'interprétation des résultats que dans la compréhension de l'architecture, il ne sera pas repris.

4.2 Une taxinomie en huit modèles de systèmes ABC

Il est possible de distinguer huit types de systèmes ABC différents en se fondant sur les trois briques de base donnant lieu à des choix et que nous avons identifiées dans le paragraphe précédent (cf. §4.1.). La première brique utilisée concerne les activités et plus précisément la façon de les structurer de manière transversale (activités « transfonctionnelles ») ou non (activités « intra-fonctionnelles »). La deuxième brique utilisée pour élaborer notre taxinomie concerne la possibilité de regrouper les activités en processus ou non. Enfin, la troisième brique mobilisée concerne les inducteurs d'activité. Ceux-ci peuvent être orientés « coûts » uniquement ou « coût » et « valeur » à la fois. En croisant les choix que l'on peut effectuer au

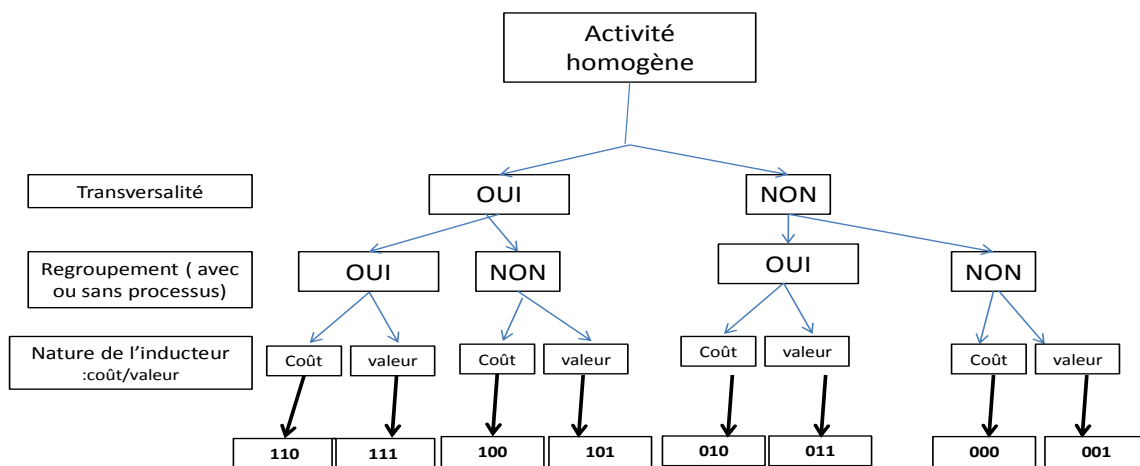
niveau de chacun de ces trois briques de base (deux choix possibles pour chaque brique), on obtient bien huit types de systèmes ABC différents comme le montre le tableau 4.

Tableau 4. Taxinomie en huit types de systèmes ABC

Inducteurs d'activité	Activités non transversales (intra-fonctionnelles)		Activités transversales (transfonctionnelles)	
	Sans processus	Avec processus	Sans processus	Avec processus
Orientation « coûts »	ABC n°« 000 »	ABC n°« 010 »	ABC n°« 100 »	ABC n°« 110 »
Orientation « coûts et valeur »	ABC n°« 001 »	ABC n°« 011 »	ABC n°« 101 »	ABC n°« 111 »

Une autre façon de représenter la construction de notre taxinomie est de recourir à l'arborescence (Figure 7) telle que proposée par Platon et rappelée par Panchen (1992). Nous retrouvons sur la figure 7 le modèle canonique en 100 et 101. Les activités sont transversales, il n'y a pas de regroupement en processus et les inducteurs d'activité sont soit des inputs (mesure de l'intensité d'effort) soit des outputs. Le modèle canonique « à la française », construit sur des activités non transverses, se retrouve en 000 et 001. Les modèles à processus se distinguent de manière similaire. On peut penser que les familles 110 et 111, qui impliquent une double transversalité, sont rares dans la pratique. Les familles 010 et 011 sont, elles, construites sur des activités non transverses, la première correspond au modèle préconisé par Turney mais utilisé cette fois pour le calcul de coût. Le modèle 011 est le modèle préconisé par Mévellec depuis 1990.

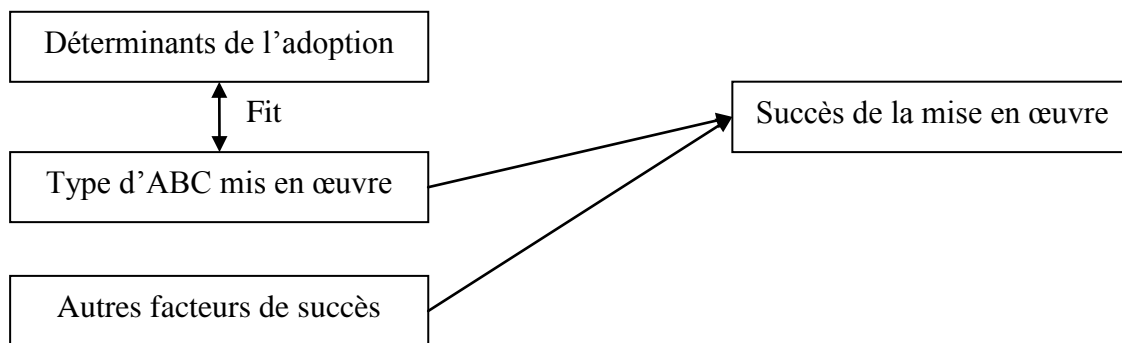
Figure 7. Taxinomie en huit familles de systèmes ABC



5 Proposition d'une taxinomie de systèmes ABC

Nous avons vu en première partie de cet article que l'une des limites majeures communes à toutes les recherches sur l'adoption de l'ABC est que le type d'ABC mis en œuvre n'est jamais pris en compte. En découle une seconde limite qui est que l'impact des facteurs de succès n'est jamais contrôlé par rapport aux déterminants potentiels de l'adoption de l'ABC. Or, on peut faire l'hypothèse qu'il y a une interaction entre les facteurs de contingence de l'adoption de l'ABC, le type d'ABC mis en œuvre et le succès de cette mise en œuvre. Cette interaction devrait prendre la forme d'un « fit » : meilleur est le fit entre les facteurs de contingence et le type d'ABC mis en œuvre, plus grande sera la satisfaction liée à la mise en œuvre de ce type d'ABC (Gerdin et Greve 2008). Le fit entre facteurs de contingence et type d'ABC mis en œuvre est donc un facteur de succès à part entière qui n'a jamais été testé empiriquement. La figure 8 ci-dessous résume cette idée.

Figure 8. Interaction entre déterminants de l'adoption de l'ABC et type d'ABC mis en œuvre comme facteur de succès de la mise en œuvre



On peut ainsi imaginer que différents types d'ABC auront eux aussi des facteurs d'adoption différents. Par exemple, à propos des processus, Gosselin et Mévellec (2003, p. 98) émettent l'hypothèse selon laquelle la construction de processus suivant une logique de reconstruction de fonctions centrales comme la qualité ou la logistique (c'est-à-dire des processus fonctionnels, soit les ABC de type « 010 » ou « 110 »), serait associée à une centralisation forte du pouvoir. Au contraire, dans une entreprise fortement décentralisée, la tendance serait plutôt à la décentralisation des activités au plus près des opérationnels. Si ce raisonnement s'avérait valide, un niveau de centralisation élevé dans l'entreprise devrait donc être un facteur d'adoption significativement important d'ABC de type « 010 » et « 110 ».

Toujours à propos des processus, Gosselin et Mévellec (2003, p. 98) estiment que des processus de type « minichaîne de valeur » (c'est-à-dire des processus à valeur ajoutée, soit les ABC de type « 011 » et « 111 ») engendrent un fort besoin de coordination horizontale. On peut donc faire l'hypothèse que ce niveau de coordination horizontale serait un facteur d'adoption et/ou de succès important associé aux deux derniers types d'ABC que nous venons de mentionner. Le fait que la centralisation et la coordination ne jouent pas forcément le même rôle dans l'adoption de l'ABC selon les choix effectués au niveau d'un des paramètres de conception pourrait expliquer les résultats apparemment divergents obtenus d'un côté par Gosselin (1997) et de l'autre par La Villarmois et Tondeur (1996). En effet, dans ces deux études, la structure mécaniste de l'entreprise était tantôt positivement associée à l'adoption de l'ABC et tantôt négativement.

L'adoption et/ou l'utilisation préalable d'autres innovations managériales ont parfois été présentées comme des facteurs d'adoption potentiels d'une innovation en particulier. Dans le cas de l'ABC, Gosselin et Mévellec (2003, p. 104) remarquent, dans leur étude exploratoire, que les entreprises qui utilisent l'analyse de la valeur ont tendance à mettre en œuvre des systèmes ABC où les activités sont non transversales (ABC de type « 000 », « 001 », « 010 » et « 011 »), alors que les entreprises qui font de la gestion de la qualité adoptent des systèmes ABC où les activités sont transversales (ABC de type « 100 », « 101 », « 110 », « 111 »). Il serait donc intéressant de tester le rôle de ces deux facteurs (adoption de l'analyse de la valeur/adoption de la gestion de la qualité) sur les paramètres de conception de l'ABC sur un échantillon plus large d'entreprises.

Finalement, si on relie les résultats obtenus par Abernethy *et al.* (2001) aux différents modèles d'ABC présents dans notre taxinomie, on pourrait faire l'hypothèse que la diversité des produits de l'entreprise serait associée à l'adoption de tout type d'ABC mais que le niveau d'investissement dans des technologies de production avancées aurait un impact sur la présence de processus dans le système ABC mis en œuvre (si l'investissement est élevé). A l'inverse, en cas d'investissement faible, le modèle développé par Abernethy *et al.* (2001) aurait tendance à prédire l'absence de processus au profit d'activités non regroupées.

Nous pensons que notre approche pourrait être utile aux chercheurs en leur permettant de mieux spécifier leur objet de recherche et aux professionnels en leur permettant de mesurer les risques des approches peu structurées qui leur sont trop souvent proposées.

6 Bibliographie

- Abernethy, M. A., Lillis A. M., Brownell P., Carter P. (2001). Product diversity and costing system design choice: Field study evidence. *Management Accounting Research* 12: 261-279.
- Adam, T. (1993). Changement de méthode de calcul de coûts, le cas de Smithkline Beecham. *Revue Française de Comptabilité* avril: 52-57.
- Alcouffe, S. (2004). La diffusion et l'adoption des innovations managériales en comptabilité et contrôle de gestion: le cas de l'Activity-Based Costing en France. Doctorat en sciences gestion, Paris: HEC.
- Alcouffe, S., Malleret, V. (2004). Les fondements conceptuels de l'ABC «à la française». *Comptabilité – Contrôle – Audit* 10: 155-178.
- Al-Omiri, M., Drury, C. (2007). A survey of factors influencing the choice of product costing systems in UK organizations. *Management Accounting Research* 18: 399-424.
- Anderson, S. W. (1995). A framework for assessing cost management system changes: the case of Activity-Based Costing implementation at General Motors, 1986-1993. *Journal of Management Accounting Research* 7: 1-51.
- Anderson, S. W., Young, S. M. (1999). The Impact of Contextual and Process Factors on the Evaluation of Activity-Based Costing Systems. *Accounting, Organizations and Society* 24: 525-559.
- Baird, K. M., Harrison, G. L., Reeve, R. C. (2004). Adoption of activity management practices: A note on the extent of adoption and the influence of organizational and cultural factors. *Management Accounting Research* 15: 383-399.

- Berliner, C., Brimson, J. A. (1988). *Cost Management for Today's Advanced Manufacturing. The CAM-I Conceptual Design*. Boston: Harvard Business School Press.
- Bjørnenak, T. (1997). Diffusion and Accounting: The Case of ABC in Norway. *Management Accounting Research* 8 (1): 3-17.
- Bjørnenak, T., Mitchell, F. (2002). The development of Activity-Based Costing journal literature, 1987-2000. *European Accounting Review* 11 (3): 481-508.
- Boons, A. A., Roberts, H. J., Roozen, F. A. (1992). Contrasting Activity-Based Costing with the German/Dutch Cost Pool Method. *Management Accounting Research* 3: 97-117.
- Bright, J., Davies, R. E., Downes, C. A., Sweeting, R. C. (1992). The deployment of costing techniques and practices: A UK study. *Management Accounting Research* 3: 201-211.
- Brimson, J. A. (1991). *Activity Accounting. An Activity-Based Costing Approach*. New York: John Wiley & Sons.
- Chenhall, R. H., Langfield-Smith, K. (1998). The Relationship Between Strategic Priorities, Management Techniques and Management Accounting: An Empirical Investigation Using a Systems Approach. *Accounting, Organizations and Society* 23 (3): 243-264.
- Clarke, P. J., Thorley Hill, N., Stevens, K. (1999). Activity-Based Costing in Ireland: Barriers to, and Opportunities for, Change. *Critical Perspectives on Accounting* 10: 443-468.
- Cooper, R. (1987). Does your company need a new costing system? *Journal of Cost Management* Spring: 45-49.
- Cooper, R. (1992). Activity-Based Costing for improved product costing. In *Handbook of Cost Management* (Ed, Brinker, B. J.). New York: Warren, Gorham, and Lamont, B1.1-B1.49.
- Cooper, R., Kaplan, R. S. (1998). Measure costs right: Make the right decisions. *Harvard Business Review* 66: 96-103.
- Cooper, R., Kaplan, R. S. (1991). *The design of CMS, text, cases and readings*. Englewood Cliffs: Prentice Hall.
- Cooper, R., Kaplan, R. S., Maisel, L. S., Morrissey, E., Oehm, R. M. (1991). *Implementing Activity-Based Cost Management: Moving from Analysis to Action*, Montvale: Institute of Management Accountants.
- Cotton, W. D. J., Jackman, S. M., Brown, R. A. (2003). Note on a New Zealand Replication of the Innes et al. UK Activity-Based Costing Survey. *Management Accounting Research* 14: 67-72.
- David, A., Hatchuel, A., Laufer, R. (2001). *Les nouvelles fondations des sciences de gestion*. Paris: FNEGE-Vuibert.
- Drucker, P. (1963). Managing for business effectiveness. *Harvard Business Review* 31: 53-60.
- Drury, C., Tayles, M. (1994). Product Costing in UK Manufacturing Organizations. *European Accounting Review* 3 (3): 443-469.
- Drury, C., Tayles, M. (2005). Explicating the design of overhead absorption procedures in UK organizations. *British Accounting Review* 37: 47-84.
- Eiler, R. G., Ball, C. (1992). Implementing Activity-Based Costing. In *Handbook of Cost Management* (Ed, Brinker, B. J.). New York: Warren, Gorham, and Lamont, B2.1-B2.31.
- Ezzamel, M., Hoskin, K., Macve, R. (1990). Managing it all by numbers: a review of Johnson & Kaplan's "Relevance lost". *Accounting and Business Research* 20: 152-166.
- Foster, G. S., Swenson, D. W. (1997). Measuring the success of Activity-Based Cost management and its determinants. *Journal of Management Accounting Research* 9: 109-141.
- Gerdin, J., Greve, J. (2008). The appropriateness of statistical methods for testing contingency hypotheses in management accounting research. *Accounting, Organizations and Society* 33 (7/8): 995-1009.

- Gosselin, M. (1997). The effects of strategy and organizational structure on the adoption and implementation of Activity-Based Costing. *Accounting, Organizations and Society* 22 (2): 105-122.
- Gosselin, M. (2007). A review of Activity-Based Costing: Technique, implementation, and consequences. In *Handbook of Management Accounting Research* (Eds, Chapman, C. S., Hopwood, A. G., Shields, M. D.), Elsevier, 641-671.
- Gosselin, M., Mévellec, P. (2003). Plaidoyer pour la prise en compte des paramètres de conception dans la recherche sur les innovations en comptabilité de gestion. *Comptabilité – Contrôle – Audit* 9 numéro spécial: 87-110.
- Granlund, M., Lukka, K. (1998). It's a Small World of Management Accounting Practices. *Journal of Management Accounting Research* 10: 153-179.
- Greenwood, T. G., Reeves, J.M. (1994). Process cost management. *Journal of Cost Management* Winter: 4-19.
- Innes, J., Mitchell, F. (1990). *Activity-Based Costing: A review with case studies*. London: CIMA.
- Innes, J., Mitchell, F. (1995). A Survey of Activity-Based Costing in the U.K.'s Largest Companies. *Management Accounting Research* 6: 137-153.
- Innes, J., Mitchell, F., Sinclair, D. (2000). Activity-Based Costing in the U.K.'s Largest Companies: A Comparison of 1994 and 1999 Survey Results. *Management Accounting Research* 11: 349-362.
- Israelsen, P. (1994). ABC and variability accounting: differences and potential benefits of integration. *European Accounting Review* 3: 15-48.
- Johnson, H. T., Kaplan, R. S. (1987). *Relevance Lost. The Rise and Fall of Management Accounting*. Boston: Harvard Business School Press.
- Jones, T. C., Dugdale, D. (2002). The ABC Bandwagon and the Juggernaut of Modernity. *Accounting, Organizations and Society* 27: 121-163.
- Kennedy, T., Affleck-Graves, J. (2001). The impact of activity-based costing techniques on firm performance. *Journal of Management Accounting Research* 13: 19-45.
- Krumwiede, K. R. (1998). The Implementation Stages of Activity-Based Costing and the Impact of Contextual and Organizational Factors. *Journal of Management Accounting Research* 10: 239-277.
- La Villarmois, O. (de), Tondeur, H. (1996). L'ABC en France: les déterminants de la mise en place. *Echanges* supplément au n°125: 51-62.
- Lawson, R. (1994). Beyond ABC: Process-based costing. *Journal of Cost Management* Fall: 33-43.
- Lorino, P. (1991). *Le contrôle de gestion stratégique*. Paris: Dunod.
- Lukka, K., Granlund, M. (1996). Cost Accounting in Finland: Current Practice and Trends of Development. *European Accounting Review* 5 (1): 1-28.
- Lukka K., Granlund M. (2002), The fragmented communication structure within the accounting academia: The case of Activity-Based Costing research genres. *Accounting, Organizations and Society* 27: 165-190.
- Malmi, T. (1997). Towards explaining Activity-Based Costing failure: Accounting and control in a decentralized organization. *Management Accounting Research* 8: 459-480.
- Malmi, T. (1999). Activity-Based Costing Diffusion Across Organizations: An Exploratory Empirical Analysis of Finnish Firms. *Accounting, Organizations and Society* 24: 649-672.
- McGowan, A. S., Klammer, T. P. (1997). Satisfaction with Activity-Based Cost management implementation. *Journal of Management Accounting Research* 9: 217-237.
- Mévellec, P. (1990). *Outils de gestion. La pertinence retrouvée*. Paris: Editions Malesherbes.
- Mévellec, P. (1994). ABC: Call for a French Approach. In *Articles of merits*. New York: International Federation of Accountants, 1-14.

- Miller, J., Vollmann, T. (1985). The Hidden Factory. *Harvard Business Review* 53: 142-150.
- O'Guin, M. (1991). *The complete guide to Activity-Based Costing*. Englewood Cliffs: Prentice Hall.
- O'Guin, M. C., Rebeschke, S. A. (1992). Customer-driven costs using Activity-Based Costing. In *Handbook of Cost Management* (Ed, Brinker, B. J.). New York: Warren, Gorham, and Lamont, B5.1-B5.28.
- Ostrenga, M. R. (1990). Activities: The focal point of total cost management. *Management Accounting (US)* february: 42-49.
- Panchen, A. L. (1992). *Classification, evolution and the nature of biology*. Cambridge: Cambridge University Press.
- Pierce, B., Brown, R. (2004). An empirical study of Activity-Based systems in Ireland. *Irish Accounting Review* 11 (1): 33-55.
- Porter, M. E. (1985). *Competitive advantage*. New York: The Free Press.
- Shields, M. D. (1995). An empirical analysis of firms' implementation experiences with Activity-Based Costing. *Journal of Management Accounting Research* 7: 148-166.
- Szendi, J. Z., Elmore, R. C. (1993). Management Accounting: Are New Techniques Making In-Roads with Practitioners? *Journal of Accounting Education* 11: 61-76.
- Turney, P. B. B. (1991). *Common Cents*. Portland: Cost technology.
- Turney, P. B. B. (1992). Second-generation architecture. In *Handbook of Cost Management* (Ed, Brinker, B. J.). New York: Warren, Gorham, and Lamont, B3.1-B3.24.
- Yuthas, K., Tinker, T. (1994). Paradise regained? Myth, Milton and management accounting. *Critical Perspectives on Accounting* 5: 295-310.

Tableau 1. Recherches sur le taux d'adoption de l'ABC

Article	Pays	Echantillon de répondants	Taux d'adoption de l'ABC	Mesure de l'adoption de l'ABC
Bright <i>et al.</i> (1992)	UK	677 manufacturers, various sectors & size	32%	Is ABC currently/planned to be used? Yes/No. Authors "deliberately did not supply definitions of terms" (p. 204)
Szendi et Elmore (1993)	US	90 participants in IMA's conferences, various sectors & sizes	17-21%	Is ABC currently/planned to be used: for pricing/in performance measurement/budgeting? Yes/No.
Drury et Tayles (1994)	UK	303 B.U. of manufacturing firms with turnover > £10m	4%	"ABC has recently been advocated as an alternative approach for tracing overheads to products. Please indicate which of the following statements is most applicable to your organization: Discussions have not taken place regarding the introduction of ABC/A decision has been taken not to introduce ABC/Some consideration is being given to the introduction of ABC/It is intended to introduce ABC/ABC has been introduced."
Innes et Mitchell (1995)	UK	251 firms listed in the Times 1,000	19.5%	Is ABC currently used/adoption under consideration/rejected after assessment/not been considered to date?
Lukka et Granlund (1996)	Finland	135 manufacturing firms with >50 employees	0%	Is ABC applied/currently implemented/currently considered?

Bjørnenak (1997)	Norway	75 large manufacturing firms	?	Is ABC implemented/currently implemented/planned to be adopted?
Chenhall et Langfield-Smith (1998)	Australia	78 manufacturing BUs, various size	56%	Has ABC been adopted? Yes/No.
Clarke <i>et al.</i> (1999)	Ireland	204 manufacturing firms among Ireland's top 1,000	12%	Has ABC been adopted/currently assessed/rejected/not been considered?
Malmi (1999)	Sweden	490 BUs with > 30 employees, various industries	21%	Has ABC been adopted? Yes/No
Innes <i>et al.</i> (2000)	UK	177 firms listed in the Times 1,000	17.5%	Is ABC currently used/adoption under consideration/rejected after assessment/not been considered to date?
Cotton <i>et al.</i> (2003)	New Zealand	300 firms with > 100 employees, various industries	20.3%	Is ABC currently used/adoption under consideration/rejected after assessment/not been considered to date?
Baird <i>et al.</i> (2004)	Australia	184 BUs with various size	95%	To what extent does your BU 1) analyze the various activities involved with providing services or producing goods (i.e. "AA" adoption), 2) calculate the costs of activities for the purpose of identifying the factors which influence costs (i.e. "ACA" adoption), 3) calculate the costs of activities for the purpose of assessing product costs (i.e. "ABC" adoption)
Pierce et Brown (2004)	Ireland	122 large firms, various industries	27.9%	Is ABC currently used/adoption under consideration/rejected after assessment/not been considered to date?
Drury et Tayles (2005)	UK	187 BUs of private firms employing at least 2 CIMA qualified members	15%	Complexity of the costing system used measured by number of 1) cost pools and 2) different types of 2 nd stage cost drivers. Costing system used was considered to be an ABC system if the measurement was > 11 on the resulting 16-point scale of complexity. No distinction of ABC systems made.
Al-Omiri et Drury (2007)	UK	176 manufacturing & service BUs of companies with sales > £50m	29%	Which of 9 stages toward ABC implementation best describe the BU's current situation? Not clear as to which stages are used to identify firms considered as ABC adopters. ABC systems adopted are also measured in terms of complexity using the same logic as Drury et Tayles (2005)

Tableau 2. Recherches sur les déterminants de l'adoption de l'ABC

Déterminant	Article	Impact sur l'adoption de l'ABC	Mesure du déterminant
Niveau de concurrence auquel l'entreprise doit faire face	Drury et Tayles (1994)	NS	Not explained
	Bjørnenak (1997)	NS	% of sales being exported & number of competitors

	Malmi (1999)	+	% of sales being exported & perceived change in competition
	Drury et Tayles (2005)	NS	Respondents were asked to rate on a 7-point Likert scale the extent of 1) competition for the major products/services of their BU 2) price competition in their industry
	Al-Omiri et Drury (2007)	+	Perceptive measure using 4 Likert-type 7-point scales questions
Structure de l'organisation	Gosselin (1997)	Mixed results (see below)	Mechanistic vs. organic structure measured through the degrees of centralization, vertical differentiation and formalization
Diversité des produits et leur personnalisation	Drury et Tayles (1994)	NS	Number of products sold
	Bjørnenak (1997)	NS	Number of product variants sold & degree of customized production
	Clarke <i>et al.</i> (1999)	+	Number of product lines
	Malmi (1999)	+	Number of products sold
	Drury et Tayles (2005)	+	Respondents were asked to estimate on a 7-point Likert scale 1) how much variation existed in the consumption of support department overheads by their BU's different products/services 2) the degree of customization of the whole range of products/services marketed by their BU
	Al-Omiri et Drury (2007)	NS	Perceptive measure using 4 Likert-type 7-point scales questions: 2 for "support" diversity and 2 for "volume" diversity
Mode de production	Krumwiede (1998)	+	Continuous manufacturing process (vs. job shop)
	Malmi (1999)	NS	Mass/batch/single product or project production process; make-to-order or make-to-stock; customized vs. standard products
Taille de l'organisation	Drury et Tayles (1994)	+	Sales turnover
	Innes et Mitchell (1995)	+	Sales turnover
	Bjørnenak (1997)	NS/+	Number of employees
	Gosselin (1997)	NS	Number of employees
	Krumwiede (1998)	+	Sales turnover
	Clarke <i>et al.</i> (1999)	+	Sales turnover
	Innes <i>et al.</i> (2000)	+	Sales turnover

	Pierce et Brown (2004)	+	Sales turnover and number of employees
	Drury et Tayles (2005)	+	Sales turnover
	Al-Omiri et Drury (2007)	+	Sales turnover
Stratégie de l'organisation	Gosselin (1997)	+	Prospector strategy (vs. defender, analyzer and reactor)
	Malmi (1999)	NS	Cost leadership vs. product differentiation
Filiale d'un groupe international	Clarke <i>et al.</i> (1999)	+	Organization is a subsidiary of a MNO (vs. is a national firm)
Secteur économique ou industriel	Innes et Mitchell (1995)	NS	Manufacturing vs. non-manufacturing
	Clarke <i>et al.</i> (1999)	Significant	Significantly more ABC adopters in the drugs, pharmaceuticals & healthcare industries
	Innes <i>et al.</i> (2000)	Significant	Significantly more ABC adopters in the financial sector
	Drury et Tayles (2005)	Significant	Significantly more ABC adopters in the financial & service sectors
	Al-Omiri et Drury (2007)	Significant	Significantly more ABC adopters in the financial & service sectors
Structure des coûts	Drury et Tayles (1994)	NS	Overheads as a % of total costs
	Bjørnenak (1997)	+	Overheads as a % of total costs
	Clarke <i>et al.</i> (1999)	NS	Manufacturing overhead as a % of total costs
	Malmi (1999)	NS	% of capital-related costs in total costs
	Drury et Tayles (2005)	NS	Overheads as a % of total costs
	Al-Omiri et Drury (2007)	NS	Overheads as a % of total costs
Utilisation du système de coûts	Drury et Tayles (1994)	NS	Perceptive measure of cost data usefulness using 5 Likert-type 7-point scales questions
	Krumwiede (1998)	NS	Degree of decision usefulness of cost information
	Drury et Tayles (2005)	NS	Respondents were asked to estimate on a 7-point Likert scale how important is periodic profitability analysis in signaling the need to make key decisions
	Al-Omiri et Drury (2007)	+	Perceptive measure using 4 Likert-type 7-point scales questions
Qualité du système d'information	Krumwiede (1998)	NS	Perceptive measure using 5 Likert-type 7-point scales questions

	Al-Omiri et Drury (2007)	NS	Perceptive measure using 4 Likert-type 7-point scales questions
Utilisation de techniques avancées de calcul de coût	Al-Omiri et Drury (2007)	+	Perceptive measure using 7 Likert-type 7-point scales questions
Utilisation des approches « lean management »	Krumwiede (1998)	NS	Perceptive measures of the degrees of TQM & lean production system implementation
	Al-Omiri et Drury (2007)	+	Perceptive measure using 6 Likert-type 7-point scales questions
Potentiel de distorsion des coûts	Krumwiede (1998)	+	Perceptive measure using 4 Likert-type 7-point scales questions. 2 of these questions are similar to the ones used in other research to measure product diversity

Tableau 3. Recherches sur les déterminants du succès de l'adoption de l'ABC

Déterminant	Article	Impact sur le succès de l'ABC
Soutien des cadres dirigeant	Shields (1995), McGowan et Klammer (1997), Foster et Swenson (1997)	+
	Anderson et Young (1999)	+ ou NS en fonction de la mesure du succès
Soutien des syndicats	Anderson et Young (1999)	+ ou NS en fonction de la mesure du succès
Lien entre l'ABC et la stratégie de l'organisation (initiatives qualité et JAT)	Shields (1995)	+
	Foster et Swenson (1997)	+ ou NS en fonction de la mesure du succès
Lien entre l'ABC et l'évaluation de la performance et les primes d'incitation	Shields (1995), McGowan et Klammer (1997), Foster et Swenson (1997)	+
Formation à la mise en œuvre et à l'utilisation de l'ABC	Shields (1995), McGowan et Klammer (1997)	+
	Foster et Swenson (1997)	+ ou NS en fonction de la mesure du succès
Responsabilité du projet ABC confiée à des non-comptables/ utilisateurs	Shields (1995), McGowan et Klammer (1997)	+
Consensus à propos des objectifs de l'ABC et clarté de ces derniers	Shields (1995), McGowan et Klammer (1997)	+
Ressources internes suffisantes	Shields (1995), McGowan et Klammer (1997), Anderson et Young (1999)	+
	Foster et Swenson (1997)	+ ou NS en fonction de la mesure du succès
Utilisation d'un logiciel prêt à l'emploi	Shields (1995)	NS
Utilisation d'un logiciel sur-mesure	Shields (1995)	NS
Système indépendant vs. intégré	Shields (1995)	NS
Recours à des consultants externes	Shields (1995)	NS
Qualité de l'information produite par le système ABC	McGowan et Klammer (1997)	+
Designer vs. utilisateur du système ABC	McGowan et Klammer (1997)	NS